

# Mandanten-Alert “BREXIT”

Die deutsche Steuerwelt nach dem BREXIT



## Contents

<b>A.</b>	<b>Der Verlauf der BREXIT-Verhandlungen</b> .....	<b>3</b>
<b>B.</b>	<b>Die möglichen Austrittsszenarien</b> .....	<b>3</b>
<b>C.</b>	<b>Auswirkungen des BREXIT auf das EU-Recht</b> .....	<b>4</b>
1.	Auswirkungen auf das EU-Primärrecht .....	4
2.	Auswirkungen auf das EU-Sekundärrecht .....	4
<b>D.</b>	<b>Die steuerlichen Folgen des BREXIT für Deutschland</b> .....	<b>5</b>
1.	Ertragsteuerliche Auswirkungen auf .....	5
1.1.	Dividenden, Zins- und Lizenzzahlungen .....	5
1.2.	Umwandlungen .....	5
1.3.	Verlagerung von Einzelwirtschaftsgütern, Betrieben und Gesellschaften .....	6
1.4.	Die Hinzurechnungsbesteuerung .....	8
1.5.	Verlustnutzung .....	8
1.6.	Natürliche Personen .....	9
2.	Auswirkungen auf die Erbschaftsteuer .....	11
3.	Auswirkungen auf die Gewerbesteuer .....	11
4.	Auswirkungen auf die Grunderwerbsteuer .....	12
5.	Auswirkungen auf die Umsatzsteuer .....	12
6.	Auswirkungen auf Zölle .....	14
<b>E.</b>	<b>Fazit und Handlungsempfehlung</b> .....	<b>15</b>

## A. Der Verlauf der BREXIT-Verhandlungen

Mit einer Mehrheit von 51,9 % haben die Bürger Großbritanniens am 23. Juni 2016 für den Austritt ihres Landes aus der Europäischen Union gestimmt. Am 29. März 2017 wurde das Austrittsgesuch dem EU-Ratspräsidenten Donald Tusk übergeben und die zweijährige Verhandlungsphase für den Austritt eingeleitet. Die Verhandlungen zu den Austrittsmodalitäten gestalten sich zäh und äußerst schwierig. Es geht nicht nur um Themen der zukünftigen Zusammenarbeit zwischen der EU und Großbritannien. Es geht vielmehr auch um die EU-Bürger, die seit Jahren in Großbritannien leben und arbeiten. Auch die Grenzproblematik mit Irland muss gelöst werden. Nicht zu vergessen sind die zahlreichen britischen Unternehmen, die nach dem BREXIT um ihre Absatzmärkte in der EU bangen, zumal diese immer wieder verdeutlicht hat, dass sie erst den Austritt und dann die weiteren wirtschaftlichen Beziehungen (z.B. der Abschluss eines Freihandelsabkommens) verhandeln wird. Da ist es kaum verwunderlich, dass britische Unternehmen über den Aufbau von Produktionsstätten auf dem Gebiet der EU nachdenken. Auch der Finanzstandort London ist betroffen. Die Verunsicherung der im Finanzsektor arbeitenden Briten ist spürbar. Und dann geht es auch noch um das harte Geld. Großbritannien hat Fördermittel und Beihilfen von der EU erhalten. Diese müssen – zumindest teilweise – an die EU zurückgezahlt werden. Und was passiert mit den Versorgungsansprüchen der britischen Mitglieder der EU-Institutionen? Auch steuerliche Nachteile werden sich weder für deutsche noch für britische Steuerpflichtige vermeiden lassen.

Fakt ist: mit dem 29. März 2019 ist Großbritannien nicht mehr Mitglied der EU. Ob es eine Übergangsphase geben wird, hängt davon ab, ob ein Austrittsabkommen zustande kommt oder nicht. Nach aktuell veröffentlichten Meldungen sind die Verhandlungen derzeit ins Stocken geraten.

## B. Die möglichen Austrittsszenarien

Für den BREXIT gibt es fünf mögliche Austrittsszenarien.

Erstes Szenario:

Großbritannien wird Mitglied des Europäischen Wirtschaftsraums (EWR), wie Norwegen, Liechtenstein und Island. Ein Eintritt in die EWR würde einen weitgehenden Zugang zum EU-Binnenmarkt ermöglichen, setzt jedoch die Anerkennung der Arbeitnehmerfreizügigkeit und Beitragszahlungen an die EU voraus. Da ein Hauptargument der BREXIT-Befürworter die Begrenzung der Einwanderung von Arbeitnehmern aus dem EU-Ausland war, ist es nicht sehr wahrscheinlich, dass Großbritannien sich dem Europäischen Wirtschaftsraum anschließt.

Zweites Szenario:

Großbritannien wird Mitglied der Europäischen Freihandelsassoziation EFTA. Im Gegenzug zur Anerkennung der Arbeitnehmerfreizügigkeit und der Zahlung von Beiträgen an die EU würde Großbritannien einen teilweisen Zugang zum Binnenmarkt erhalten. Dieses Szenario ist im Hinblick auf die Anerkennung der Arbeitnehmerfreizügigkeit allerdings auch nicht sehr wahrscheinlich.

Drittes Szenario:

Großbritannien schließt mit der EU ein Freihandelsabkommen mit zollfreiem Handel und partieller Dienstleistungsfreiheit ab. Hier würde kein Unionsrecht zur Anwendung kommen.

Viertes Szenario:

Dies wäre der Abschluss einer Zollunion zwischen Großbritannien und der EU. Damit hätte Großbritannien einen zollfreien Zugang zum europäischen Markt mit teilweiser Anwendung des EU-Rechts.

Fünftes Szenario:

Großbritannien erhält den Status eines Drittstaates. Somit würden nur die Regeln der Welthandelsorganisation WTO gelten.

## C. Auswirkungen des BREXIT auf das EU-Recht

### 1. Auswirkungen auf das EU-Primärrecht

Auswirkungen gibt es zunächst auf das sog. EU-Primärrecht. Dieses schützt unmittelbar die Grundfreiheiten der EU-Bürger, also die Kapitalverkehrsfreiheit, die Dienstleistungsfreiheit, den freien Warenverkehr und die Personenfreiheit in Form der Niederlassungsfreiheit und der Arbeitnehmerfreizügigkeit.

Würde Großbritannien den Status eines Drittlands erhalten, so würde sich nach einem BREXIT der unmittelbare Grundfreiheitsschutz nur noch auf die Kapitalverkehrsfreiheit beschränken. Sie ist die einzige Grundfreiheit, die auch im Verhältnis zu Drittstaaten Anwendung findet.

### 2. Auswirkungen auf das EU-Sekundärrecht

Auswirkungen wird es auch auf die Anwendung des Sekundärrechts geben. Das Sekundärrecht umfasst Verordnungen und europäische Richtlinien, deren Anwendung grundsätzlich auf die EU beschränkt ist. Betroffen sind z.B. die Mutter-Tochter-Richtlinie, die Fusionsrichtlinie, die Amtshilfe – und die Beitreibungsrichtlinie. Dies ist besonders interessant in Bezug auf künftige Richtlinien zur Bekämpfung von Steuervermeidungsgestaltungen. Mit dem BREXIT entfällt die Bindung Großbritanniens an das EU-Sekundärrecht.

## D. Die steuerlichen Folgen des BREXIT für Deutschland

Aus steuerlicher Sicht ist es entscheidend, ob Großbritannien Mitglied der EWR wird oder nicht. Ansonsten fällt es aus steuerlicher Sicht in den Status eines Drittlandes. Die nachfolgenden Ausführungen skizzieren für eben diesen Fall, dass Großbritannien Drittland wird, die wesentlichen steuerlichen Auswirkungen des BREXIT für Deutschland.

### 1. Ertragsteuerliche Auswirkungen auf...

#### 1.1. Dividenden, Zins- und Lizenzzahlungen

Mutter-Tochter-Richtlinie

Die Mutter-Tochter-Richtlinie dient der Vermeidung von steuerlichen Mehrbelastungen in internationalen Konzernen innerhalb der EU. Sie regelt, dass der Sitzstaat der Tochterkapitalgesellschaft keine Quellensteuer auf Dividendenzahlungen erheben darf und der Ansässigkeitsstaat der Muttergesellschaft die empfangenen Dividenden freistellt.

In Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie können britische bzw. deutsche Tochter-Kapitalgesellschaften bei einer Mindestbeteiligung von 10 % Ausschüttungen an ihre deutschen bzw. britischen Muttergesellschaften ohne den Einbehalt von Quellensteuern vornehmen.

Mit dem Ausscheiden Großbritanniens aus der EU entfallen die Anwendung der Mutter-Tochter-Richtlinie und damit die vollständige Quellensteuerbefreiung. Nach dem derzeit geltenden Doppelbesteuerungsabkommen mit Großbritannien würden Dividenden aus Schachtelbeteiligungen (unmittelbare Beteiligung zu mindestens 10 %) an die britische Muttergesellschaft auf einen Quellensteuersatz von 5 % zurückfallen.

Zins- und Lizenzrichtlinie

Bei einer Mindestbeteiligung von 25 % beträgt der Quellensteuersatz auf Zins- und Lizenzzahlungen innerhalb der EU 0 %. Auf der Grundlage des Doppelbesteuerungsabkommens mit Großbritannien wird auf Zins- und Lizenzzahlungen keine Quellensteuer erhoben. Insoweit hat der BREXIT hier also keine Auswirkungen.

#### 1.2. Umwandlungen

Fusionsrichtlinie

Grenzüberschreitende Umwandlungen führen grundsätzlich zu einer Gewinnrealisierung und zu einer steuerwirksamen Aufdeckung der in den Wirtschaftsgütern ruhenden stillen Reserven. Ziel der Fusionsrichtlinie ist die Vermeidung der Aufde-

ckung der stillen Reserven und somit die Steuerneutralität von Umwandlungsvorgängen innerhalb der EU.

Mit dem Ausscheiden Großbritanniens aus der EU und der Qualifizierung als Drittland wären Umstrukturierungen nicht mehr durch die Fusionsrichtlinie geschützt und somit nicht mehr steuerneutral möglich. Stattdessen würden sie zu einer Aufdeckung der stillen Reserven und zu einer Sofortversteuerung führen.

#### Einbringungsgewinne

Neben den zukünftigen Umwandlungen können auch bereits durchgeführte Umstrukturierungsvorgänge vom BREXIT betroffen sein. So sind beispielsweise die steuerneutrale Einbringung von Unternehmensteilen in eine Kapitalgesellschaft oder der steuerneutrale Formwechsel einer Personengesellschaft in eine Kapitalgesellschaft von bestimmten Voraussetzungen im Anschluss an die erfolgte Umstrukturierung abhängig. Erfolgt innerhalb von sieben Jahren eine Veräußerung der sog. steuerverstrickten Anteile, so kommt es zeitanteilig zu einer rückwirkenden Besteuerung. Diesem schädlichen Anteilsverkauf ist u.a. der Wegfall der Ansässigkeit des Anteilseigners (Einbringender) innerhalb der EU gleichgestellt.

Am 9. Oktober 2018 wurde der Referentenentwurf eines Gesetzes über steuerliche Begleitregelungen zum Austritt des Vereinigten Königreichs Großbritannien und Nordirland aus der Europäischen Union (sog. „Brexit-Steuerbegleitgesetz“) veröffentlicht. Danach soll allein der Austritt Großbritanniens aus der EU nicht als schädliches Ereignis anzusehen sein. Allein aufgrund des BREXIT würde es somit nicht zu einer rückwirkenden Versteuerung eines Einbringungsgewinns kommen. Da es sich lediglich um einen Referentenentwurf handelt, ist offen, ob dieser tatsächlich in einem Gesetzgebungsverfahren mündet und gesetzt diesen Falles die vorgeschlagene Regelung zu § 4g EStG in der Fassung des Referentenentwurfs Eingang in das Gesetz finden wird.

### **1.3. Verlagerung von Einzelwirtschaftsgütern, Betrieben und Gesellschaften**

Entstrickungsbesteuerung gemäß § 4 Abs. 1 i.V.m. § 4 g EStG und § 12 Abs. 1 KStG

Überführt ein in Deutschland unbeschränkt Steuerpflichtiger oder eine Kapitalgesellschaft ein Wirtschaftsgut des Anlagevermögens einer inländischen Betriebsstätte in eine ausländische Betriebsstätte, so fingiert § 4 Abs. 1 EStG bzw. § 12 Abs. 1 KStG eine Entnahme unter Aufdeckung und Besteuerung der stillen Reserven. Erfolgt die Überführung jedoch in einen EU-Staat, so kann in Höhe der stillen Reserven gemäß § 4g EStG ein aufwandswirksamer Ausgleichsposten gebildet werden, der in den folgenden fünf Jahren aufzulösen ist.

Erfolgt nach dem BREXIT die Überführung eines Wirtschaftsguts in eine britische Betriebsstätte und somit ins Drittland, so würde dies zu einer Sofortversteuerung der stillen Reserven führen.

Wurde bereits in der Vergangenheit ein Wirtschaftsgut in eine britische Betriebsstätte überführt und ein Ausgleichsposten gebildet, so ist davon auszugehen, dass der noch bestehende Ausgleichsposten aufgrund des Ausscheidens Großbritanniens aus der EU sofort vollumfänglich aufzulösen ist, weil das Wirtschaftsgut aus der Besteuerungshoheit der EU ausgeschieden ist, was zu einer Sofortversteuerung führt.

Nach dem vorliegenden Entwurf eines Brexit-Steuerbegleitgesetzes soll allein der Austritt Großbritanniens aus der EU nicht die vollumfängliche Auflösung des Ausgleichspostens zur Folge haben. Dessen Auflösung würde weiterhin über fünf Jahre erfolgen. Auch im Hinblick auf diese geplante Regelung ist offen, ob sie im Falle des Eingangs des Brexit-Steuerbegleitgesetzes in ein Gesetzgebungsverfahren entsprechend umgesetzt wird.

#### Sitzverlegung einer Kapitalgesellschaft gemäß § 12 Abs. 3 KStG

Verlegt eine Körperschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung und scheidet sie dadurch aus der unbeschränkten Steuerpflicht in einem EU- oder EWR-Staat aus, so gilt diese als aufgelöst. Es kommt zu einer Zwangsrealisierung der stillen Reserven, die im Rahmen der Liquidationsschlussbesteuerung zu versteuern sind.

Nach der Begründung zum vorliegenden Entwurf eines Brexit-Steuerbegleitgesetzes soll der BREXIT allein kein schädliches Ereignis für die Auflösungsfiction und die damit einhergehende Liquidationsschlussbesteuerung sein. Hier würde es auf ein zusätzliches Handeln des Steuerpflichtigen ankommen.

#### Grenzüberschreitende Betriebsverlegung

Bei der Verlegung eines Gewerbebetriebs ins Ausland scheidet dieser aus dem inländischen Besteuerungsregime aus. Der Vorgang gilt als steuerpflichtige Betriebsaufgabe nach § 16 Abs. 3a EStG und unterliegt der Sofortbesteuerung. Erfolgt die Betriebsverlegung in eine EU-/EWR-Staat, so kann gemäß § 36 Abs. 5 EStG die auf den Aufgabegewinn entstandene Steuer auf Antrag in fünf gleichen Jahresraten entrichtet werden.

Erfolgt nach dem BREXIT eine Betriebsverlegung nach Großbritannien, so kann die Zahlung der entstandenen Steuer nicht mehr über einen Zeitraum von fünf Jahren gestreckt werden. Die auf den Aufgabegewinn angefallene Steuer ist sofort fällig.

Erfolgte die Betriebsverlegung in den letzten fünf Jahren vor dem BREXIT, so besteht die Gefahr, dass die noch nicht entrichtete Steuer innerhalb eines Monats fällig wird.

#### Sitzerfordernis einer Organgesellschaft

Eine Organschaft besteht aus dem Organträger und der Organgesellschaft. Beide zusammen bilden den sog. Organkreis. Gemäß § 14 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. § 17 Abs. 1 KStG kann eine Organgesellschaft nur eine Kapitalgesellschaft mit Geschäftsleitung im Inland und Sitz in einem EU-/EWR-Staat sein. Nach dem BREXIT ist die Anerkennung bestehender Organschaften ggf. gefährdet, wenn die Organgesellschaft ihren Sitz in Großbritannien und somit im Drittland hat.

Für den Organträger besteht dieses Problem nicht, da für diesen keine räumlichen Vorgaben an dessen Ansässigkeit bestehen.

#### 1.4. Die Hinzurechnungsbesteuerung

Substanznachweis bei EU-/EWR-Gesellschaften

Gemäß § 8 AStG erfolgt eine Hinzurechnungsbesteuerung in Deutschland, wenn passive Einkünfte durch eine von inländischen Gesellschaftern beherrschte ausländische Kapitalgesellschaft erzielt werden und diese einer niedrigen Besteuerung (Ertragsteuerbelastung unter 25 %) unterliegen.

Hat die inlandsbeherrschte, niedrigbesteuerte ausländische Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder ihre Geschäftsleitung in der EU bzw. im EWR, geht sie in diesem Staat einer tatsächlichen wirtschaftlichen Tätigkeit nach, und leistet der ausländische Staat Amtshilfe (sog. Substanznachweis), so unterbleibt die Hinzurechnungsbesteuerung.

Der Körperschaftsteuersatz beträgt in Großbritannien derzeit 20 % und würde die Anwendung der Hinzurechnungsbesteuerung eröffnen. Mit der Beendigung der EU-Mitgliedschaft Großbritanniens und dem Rückfall in den Status eines Drittlandes entfällt die Möglichkeit des Substanznachweises. Passive Einkünfte aus Großbritannien würden der Hinzurechnungsbesteuerung unterliegen.

Ausländische Familienstiftungen

Vermögen und Einkünfte einer Familienstiftung, die ihren Sitz und Geschäftsleitung im Ausland haben, werden dem unbeschränkt steuerpflichtigen Stifter bzw. dessen Angehörigen/Abkömmlingen entsprechend seinem Anteil zugerechnet und in Deutschland besteuert. Bei Familienstiftungen, die ihre Geschäftsleitung oder ihren Sitz in der EU oder EWR haben, muss zur Vermeidung der Zurechnungsbesteuerung nachgewiesen werden, dass das Stiftungsvermögen der Verfügungsmacht der Stifter bzw. dessen Angehörigen/Abkömmlingen rechtlich und tatsächlich entzogen ist und der Informationsaustausch auf Basis der Amtshilferichtlinie oder einer vergleichbaren Vereinbarung sichergestellt ist. Mit dem BREXIT entfällt diese Nachweismöglichkeit.

#### 1.5. Verlustnutzung

Für bestimmte Verluste gilt gemäß § 2a EStG ein eingeschränktes Verlustausgleichsverbot mit einem eigenen Verlustvortrag für bestimmte ausländische Verluste. Diese ausländischen negativen Einkünfte dürfen nur mit Einkünften derselben Art aus demselben Staat ausgeglichen werden. § 2a EStG erfasst nur negative Einkünfte aus Drittstaaten und gilt somit nicht für negative Einkünfte aus EU- bzw. EWR-Staaten. Betroffen sind somit beispielsweise Verluste aus einer im Drittland belegenen gewerblichen Betriebsstätte.

Von der Anwendung des § 2a EStG ausgenommen sind negative Einkünfte aus einer aktiven gewerblichen Betriebsstätte im Drittland. Hierzu zählen z.B. die Herstel-



lung und Lieferung von Waren – außer Waffen - und die Bewirkung gewerblicher Dienstleistungen. Hier gilt das eingeschränkte Verlustausgleichsverbot nicht.

Mit dem Ausscheiden Großbritanniens aus der EU findet das Verlustausgleichsverbot des § 2a EStG auf bestimmte aus Großbritannien stammende Verluste Anwendung.

## 1.6. Natürliche Personen

Realsplitting und Zusammenveranlagung gemäß § 1a EStG bei fiktiver unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG

Staatsangehörige eines EU- oder EWR-Staates, die aufgrund eines Wohnsitzes oder ihres gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind oder die nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln sind, können Unterhaltsleistungen an den geschiedenen, nicht in Deutschland unbeschränkt einkommensteuerpflichtigen Ehegatten nach § 1a EStG als Sonderausgaben geltend machen, wenn dieser seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in einem EU-/EWR-Staat hat.

Nach der Regelung des § 1 Abs. 3 EStG werden auf Antrag natürliche Personen als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt, die im Inland weder einen Wohnsitz noch ihren gewöhnlichen Aufenthalt haben, soweit sie inländische Einkünfte im Sinne des § 49 EStG erzielen. Dies gilt nur, wenn ihre Einkünfte im Kalenderjahr mindestens zu 90 Prozent der deutschen Einkommensteuer unterliegen oder die nicht der deutschen Einkommensteuer unterliegenden Einkünfte den Grundfreibetrag nach § 32a Abs. 1 Satz 2 Nummer 1 EStG nicht übersteigen.

Nach dem BREXIT würde die Vergünstigung des § 1a EStG entfallen. Der Antrag auf fiktive unbeschränkte Steuerpflicht nach § 1 Abs. 3 EStG kann auch nach dem BREXIT weiterhin gestellt werden.

Zusammenveranlagung

Ist ein britischer Staatsangehöriger in Deutschland aufgrund eines Wohnsitzes oder seines gewöhnlichen Aufenthalts in Deutschland nach § 1 Abs. 1 unbeschränkt einkommensteuerpflichtig oder nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig zu behandeln, so kann dieser auf Antrag in Deutschland die Zusammenveranlagung mit seinen nicht dauernd getrennt lebenden Ehegatten ohne Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt in Deutschland wählen.

Mit dem BREXIT entfällt die Möglichkeit der Zusammenveranlagung ausschließlich britischer Staatsbürger, sofern nicht beide Ehegatten in Deutschland unbeschränkt gemäß § 1 Abs. 1 EStG einkommensteuerpflichtig sind.

Schuldgeld, Spenden und Mitgliedsbeiträgen

Auswirkungen gibt es auch bei der Abzugsfähigkeit von Schuldgeld, Spenden und Mitgliedsbeiträgen. Derartige Zahlungen können nach dem BREXIT nicht mehr be-

rücksichtigt werden, da beide Vorschriften die Ansässigkeit des Empfängers in einem EU- bzw. EWR-Staat erfordern.

#### Künstler- und Aufsichtsratsvergütungen

Bei Einkünften, die durch im Inland ausgeübte künstlerische, sportliche, artistische, unterhaltende oder ähnliche Darbietungen erzielt werden, bei Einkünften aus deren inländischen Verwertung und bei Einkünften, die Mitgliedern des Aufsichtsrats gewährt werden, kann der Schuldner der Vergütung von diesen Einnahmen Betriebsausgaben oder Werbungskosten abziehen.

Voraussetzung für den Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug ist u.a., dass der beschränkt Steuerpflichtige Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der EU bzw. der EWR ist und im Hoheitsgebiet eines dieser Staaten seinen Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt hat.

Nach dem BREXIT ist die Möglichkeit zum Abzug von Betriebsausgaben und Werbungskosten ausgeschlossen. Es erfolgt eine Bruttoversteuerung der Künstler- und Aufsichtsratsvergütungen.

#### Anwendung des Progressionsvorbehalts

Einkünfte, die nach einem Doppelbesteuerungsabkommen freigestellt werden, unterliegen gemäß § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 EStG dem Progressionsvorbehalt. Der Progressionsvorbehalt gilt u.a. nicht für Einkünfte, die aus einer in der EU bzw. EWR belegenen passiven Betriebsstätte stammen, oder für Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung von unbeweglichen Vermögen, wenn dieses in einem EU bzw. EWR-Staat belegen ist.

Bei bestimmten aus Großbritannien stammenden Einkünften kommt es nach dem BREXIT somit nicht mehr zu einer Suspendierung der entsprechenden Gewinne und Verluste aus dem Progressionsvorbehalt. Positive Einkünfte aus einer in Großbritannien liegenden Betriebsstätte oder Vermietungseinkünfte unterliegen nach dem BREXIT grundsätzlich dem positiven Progressionsvorbehalt.

Bei aus Großbritannien stammenden Verlusten findet der negative Progressionsvorbehalt hingegen aufgrund der Verlustabzugsbeschränkung des § 2a EStG wohl keine Anwendung.

#### Wegzugsbesteuerung

Verzieht eine natürliche Person, die in Deutschland mindestens zehn Jahre unbeschränkt steuerpflichtig war, unter Aufgabe der unbeschränkten Steuerpflicht ins Ausland und hält diese zum Zeitpunkt des Wegzugs eine Beteiligung an einer Kapitalgesellschaft in Höhe von mindestens 1 % im Privatvermögen, so gilt diese Beteiligung im Zeitpunkt der Beendigung der unbeschränkten Steuerpflicht als veräußert (§ 6 Abs. 1 AStG). Der fiktive Veräußerungsgewinn ist einkommensteuersteuerpflichtig.

Bei Wegzug des Steuerpflichtigen innerhalb des EU-/EWR-Raums wird die geschuldete Steuer jedoch für einen unbegrenzten Zeitraum zinslos und ohne Sicherheitsleistung gestundet.

Erfolgt ein Wegzug nach Großbritannien nach dem BREXIT, so wären die Stundungsvoraussetzungen nicht gegeben und es würde zu einer Sofortversteuerung des fiktiven Veräußerungsgewinns kommen.

Besteht bereits aufgrund eines früheren Wegzugs nach Großbritannien eine Stundung, so soll nach der Begründung zum vorliegenden Entwurf eines Brexit-Steuerbegleitgesetzes der BREXIT kein zum Widerruf der Stundung führendes schädliches Ereignis sein.

## **2. Auswirkungen auf die Erbschaftsteuer**

Verlust der Begünstigung für Betriebsvermögen

In Deutschland ist die unentgeltliche Übertragung von Betriebsvermögen mittels Schenkung oder Erbschaft erbschaftsteuerlich begünstigt. Die Begünstigung betrifft nicht nur inländisches Betriebsvermögen. Begünstigt ist auch die unentgeltliche Übertragung ausländischen Betriebsvermögens, vorausgesetzt, dass dieses zu einer EU-/EWR-Betriebsstätte gehört.

Ebenso ist auch die Übertragung von Anteilen an Kapitalgesellschaften bei einer unmittelbaren Mindestbeteiligung des Erblassers bzw. Schenkers von mehr als 25 % begünstigt, wenn die Kapitalgesellschaft ihren Sitz oder Geschäftsleitung im Inland oder in einem EU- oder EWR-Staat hat.

Mit dem BREXIT werden diese erbschaftsteuerlichen Begünstigungen im Verhältnis zu Großbritannien wegfallen.

Verlust der Begünstigung für zu Wohnzwecken vermietete Grundstücke

§ 13d ErbStG sieht für die Übertragung von zu Wohnzwecken vermieteten Grundstücken mittels Schenkung oder Erbschaft vor, dass diese mit 90 % ihres Wertes bei der Steuerermittlung angesetzt werden. Voraussetzung ist hierbei u.a., dass diese im Inland oder in einem EU- oder EWR-Staat belegen sind. Mit dem BREXIT wird diese Steuerbegünstigung entfallen.

Verlust der Begünstigung des Familienheims

Auch die Übertragung von Familienheimen ist nach § 13 Abs. 1 Nr. 4a und 4b ErbStG steuerlich begünstigt. Voraussetzung ist allerdings auch hier, dass die Immobilien innerhalb der EU bzw. EWR befinden.

## **3. Auswirkungen auf die Gewerbesteuer**

Auch im Rahmen der Gewerbesteuer kann es zu Auswirkungen durch den BREXIT kommen. § 9 Nr. 7 GewStG sieht eine Kürzung von Auslandsdividenden vom Gewerbeertrag vor, wenn die deutsche Gesellschaft an der ausländischen Tochtergesellschaft seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen mindestens zu 15

% beteiligt ist und die ausschüttende Tochtergesellschaft aktive Einkünfte gemäß § 8 Abs. 1 Nr. 1 bis 6 AStG erbringt.

Im Verhältnis zu EU-Staaten ist dieser Aktivitätsnachweis nicht erforderlich. Zudem muss bei den EU-Gesellschaften, auf die die Anlage 2 der Mutter-Tochter-Richtlinie Anwendung findet, zu Beginn des Erhebungszeitraums eine Beteiligung in Höhe von mindestens 10 % vorliegen.

Nach dem BREXIT muss bei Ausschüttungen einer britischen Tochtergesellschaft an die deutsche Muttergesellschaft der Aktivitätsnachweis für die Tätigkeiten der Tochtergesellschaft erbracht werden. Zudem muss die Beteiligung seit Beginn des Erhebungszeitraums ununterbrochen mindestens 15 % betragen.

In bestimmten Fällen ergeben sich Erleichterungen nach § 9 Nr. 8 GewStG.

#### **4. Auswirkungen auf die Grunderwerbsteuer**

Gemäß § 6a GrEStG wird für bestimmte grunderwerbsteuerbare Rechtsvorgänge, die innerhalb eines Konzerns aufgrund einer Umwandlung (z.B. Verschmelzung), einer Einbringung oder eines anderen Erwerbsvorgangs auf gesellschaftsvertraglicher Grundlage ausgelöst werden, die Grunderwerbsteuer nicht erhoben. Begünstigt sind ebenfalls entsprechende Umwandlungen aufgrund des Rechts eines anderen EU-Staates oder eines EWR-Staates. Sofern nach dem BREXIT britische Konzern-Gesellschaften an der Umwandlung beteiligt sind, wird die grunderwerbsteuerliche Begünstigung keine Anwendung mehr finden.

#### **5. Auswirkungen auf die Umsatzsteuer**

Mehrwertsteuersystemrichtlinie

Durch die Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist das Umsatzsteuerrecht der EU-Mitgliedstaaten weitestgehend harmonisiert. Mit dem Wirksamwerden des BREXIT wird Großbritannien aus steuerlicher Sicht zum Drittlandsgebiet. Damit entfällt für Großbritannien die Bindung an die Mehrwertsteuersystemrichtlinie. Großbritannien kann sein Umsatzsteuerrecht neu und unabhängig von der EU gestalten.

Grenzüberschreitender Warenverkehr

Warenlieferungen von Deutschland an einen Unternehmer in einen anderen EU-Staat sind sog. innergemeinschaftliche Lieferungen, die in Deutschland von der Umsatzsteuer befreit sind. Nach dem BREXIT handelt es sich um steuerfreie Ausfuhren in ein Drittland. Dies hat Auswirkungen auf den Nachweis der Umsatzsteuerfreiheit der Lieferungen und kann in Großbritannien steuerliche Registrierungspflichten zur Folge haben.

Werden Waren aus einem anderen EU-Staat an einen Unternehmer nach Deutschland geliefert, so handelt es sich um einen innergemeinschaftlichen Erwerb, der in Deutschland vom Warenempfänger zu versteuern ist. Mit dem Ausscheiden Großbritanniens aus der EU handelt es sich in diesem Fall nunmehr um Einfuhren. Vor-

behaltlich von Befreiungsvorschriften würde der einführende Unternehmer Einfuhrumsatzsteuer und ggf. Zölle abführen.

#### Verbringungstatbestände nach Großbritannien

Ein innergemeinschaftliches Verbringen liegt vor, wenn ein Unternehmer einen Gegenstand seines Unternehmens aus dem Gebiet eines EU-Mitgliedstaates zu seiner Verfügung in das Gebiet eines anderen EU-Mitgliedstaates befördert oder versendet und der Gegenstand im Bestimmungsland nicht nur vorübergehend verwendet wird.

Je nachdem, ob Deutschland das Ursprungsland oder das Bestimmungsland ist, werden diese Verbringungstatbestände einer innergemeinschaftlichen Lieferung oder einem innergemeinschaftlichen Erwerb gleichgestellt.

Nach dem BREXIT wird dieses Verbringen aus deutscher Sicht entweder eine Ausfuhr oder eine Einfuhr sein. Einfuhrumsatzsteuern und Zölle können sowohl in Deutschland als auch in Großbritannien anfallen.

#### Innergemeinschaftliches Dreiecksgeschäft

Bei einem innergemeinschaftlichen Dreiecksgeschäft schließen drei Unternehmer (A, B und C) über denselben Gegenstand Umsatzgeschäfte ab, wobei der Gegenstand unmittelbar vom ersten Lieferer (A) an den letzten Abnehmer (C) gelangt. Die drei beteiligten Unternehmer müssen in jeweils verschiedenen Mitgliedstaaten für Zwecke der Umsatzsteuer erfasst sein. Der Gegenstand der Lieferung muss aus dem Gebiet eines Mitgliedstaates in das Gebiet eines anderen Mitgliedstaates gelangen. Die Beförderung oder Versendung des Gegenstands muss durch den ersten Lieferer (A) oder den ersten Abnehmer (B, in seiner Eigenschaft als Abnehmer) erfolgen.

Zur Vereinfachung der Umsatzbesteuerung geht die Steuerschuld des mittleren Unternehmers (B) für seine Lieferung, die er an den zweiten Abnehmer (C) im Bestimmungsland erbringt, auf den zweiten Abnehmer (C) über. Ferner werden die beiden innergemeinschaftlichen Erwerbe des mittleren Unternehmers (B) im Bestimmungsland und im Staat der verwendeten Umsatzsteuer-Identifikationsnummer nicht besteuert bzw. gelten als fiktiv besteuert.

Mit dem Ausscheiden Großbritanniens aus der EU sind innergemeinschaftliche Dreiecksgeschäfte unter britischer Beteiligung nicht mehr möglich. Die Folge können Registrierungspflichten der beteiligten Unternehmer in Großbritannien und in den betroffenen EU-Staaten sein.

#### Innergemeinschaftlicher Versandhandel

Die Regelung des § 3c UStG sieht im Grundsatz vor, dass Versendungen an Privatpersonen innerhalb der EU im Land des Empfängers zu besteuern sind. Mit dem Austritt Großbritanniens aus der EU wird die Versandhandelsregelung des § 3c UStG insoweit nicht mehr anwendbar sein. Lieferungen an Privatpersonen in Großbritannien sind dann als Ausfuhren zu deklarieren.

## Grenzüberschreitende Dienstleistungen

Grundsätzlich, d. h. von Ausnahmen abgesehen, werden an einen Unternehmer ausgeführte Dienstleistungen am Ort des Leistungsempfängers und Dienstleistungen an einen Nichtunternehmer am Ort des leistenden Unternehmers ausgeführt. Für diese beiden Grundsätze ist es unerheblich, ob sich der Leistungsort innerhalb der EU oder im Drittlandsgebiet befindet. Praktische Auswirkungen hat der BREXIT jedoch u.a. auf den Nachweis der Unternehmereigenschaft. Hierfür steht in aller Regel die Umsatzsteuer-Identifikationsnummer zur Verfügung. Mit dem BREXIT entfällt diese Nachweismöglichkeit für britische Unternehmer.

Die zuvor dargestellten Grundsätze zur Ermittlung des Leistungsorts kommen nur dann zur Anwendung, wenn abweichende Regelungen zur Bestimmung des Leistungsorts nicht gelten. Abweichungen vom Grundsatz bestehen beispielsweise bei den sog. Katalogleistungen des § 3a Abs. 4 UStG. Hierzu zählen u. a. die Leistungen von Rechtsanwälten, Steuerberatern, Wirtschaftsprüfern oder auch die Einräumung, Übertragung und Wahrnehmung von Patenten, Urheberrechten, Markenrechten und ähnlichen Rechten. Ist der Empfänger dieser Leistungen eine Privatperson mit Wohnsitz im Drittlandsgebiet, so wird die Dienstleistung an seinem Wohnsitz ausgeführt. Hat die Privatperson ihren Wohnsitz in der EU, so wird die Dienstleistung am Sitzort des leistenden Unternehmers erbracht. Werden die Katalogleistungen von einem deutschen Unternehmer an eine Privatperson mit Wohnsitz in Großbritannien erbracht, so liegt der Leistungsort derzeit in Deutschland. Nach dem BREXIT befindet sich der Ort der Leistung in Großbritannien, mit der Folge, dass die Dienstleistung in Deutschland nicht steuerbar ist. Der deutsche Unternehmer hat den Umsatz ggf. in Großbritannien zu versteuern. Für deutsche Unternehmer kann dies zu Registrierungsspflichten in Großbritannien führen.

## Vorsteuerabzug

Innerhalb der Europäischen Union besteht die Möglichkeit für Unternehmen, sich die im europäischen Ausland gezahlte Umsatzsteuer ebenfalls über das sogenannte Vorsteuervergütungsverfahren erstatten zu lassen. Im Rahmen der Mehrwertsteuersystemrichtlinie ist die Zulässigkeit des Verfahrens unter allen Staaten innerhalb der EU bereits manifestiert.

Ob nach dem BREXIT für Unternehmen, die nicht mehr zum Gemeinschaftsgebiet gehören, die Möglichkeit einer Vorsteuervergütung nach § 18 Abs. 9 S. 4 UStG besteht, ist davon abhängig, ob zwischen Großbritannien und Deutschland eine Gegenseitigkeit in der Gewährung der Vergütung existieren wird. Die Teilnahme am Vorsteuervergütungsverfahren ist somit nicht mehr automatisch gewährleistet. Für deutsche Unternehmer kann dies zu einer belastenden Situation in finanzieller Hinsicht führen.

## 6. Auswirkungen auf Zölle

Innerhalb der EU gilt der Grundsatz des freien Warenverkehrs. Zölle werden innerhalb der EU nicht erhoben.

Bisher ist vollkommen unklar, wie sich die wirtschaftlichen Beziehungen zwischen Großbritannien und der EU nach dem BREXIT gestalten werden. Ein Zollabkommen mit der EU oder der Abschluss bilaterale Verträge mit den einzelnen EU-Staaten wären wünschenswert. Bei einem kalten BREXIT müssen bei Wareneinfuhren aus Großbritannien und Warenlieferungen nach Großbritannien die nach dem Unionszollkodex zwingenden Einfuhr- und Ausfuhrverfahren zur Anwendung kommen.

## E. Fazit und Handlungsempfehlung

Der BREXIT ist sowohl für Großbritannien als auch für die verbleibenden EU-Staaten ein hartes Stück Brot. Sowohl auf britische als auch auf deutsche Unternehmer und Privatpersonen werden steuerliche Nachteile zukommen. Unternehmen werden zudem mit veränderten Registrierungs- und Nachweispflichten und Formalien konfrontiert sein. Sowohl für britische als auch deutsche Unternehmen entstehen durch den BREXIT Kosten. Zölle und Einfuhrsteuern müssen gegebenenfalls an die Endkunden weitergegeben werden. Daher verwundert es kaum, dass britische Unternehmen vermehrt mit dem Gedanken spielen, sich in der EU niederzulassen.

Es bleibt im Interesse aller Beteiligten zu hoffen, dass das „worst-case-Szenario“, dass Großbritannien aus steuerlicher Sicht Drittland wird, nicht eintritt und eine für alle Beteiligten tragbare Lösung gefunden wird. Da auch jetzt, einige Monate vor dem offiziellen Austrittsdatum, noch nicht erkennbar ist, wohin die Reise Großbritanniens und der EU gehen wird, können wir Ihnen aus Beratersicht derzeit nur empfehlen, die von uns in dieser Mandanteninformation beschriebenen und vom BREXIT betroffenen Regelungen im Hinblick auf Ihre Geschäftsprozesse zu überprüfen. Da diese Mandanteninformation nur die wesentlichen, jedoch nicht alle steuerlichen Auswirkungen des BREXIT beschreibt, empfehlen wir Ihnen, Ihre geschäftlichen Beziehungen zu Großbritannien zu identifizieren und im Hinblick auf die möglichen Auswirkungen des BREXIT überprüfen zu lassen. Dann können zielgerichtet die für Ihr Unternehmen relevanten Vorgänge angegangen werden, sobald sich eine Regelung mit Großbritannien abzeichnet.

Christian Hensell  
Rechtsanwalt  
Steuerberater  
Partner

Melanie Strauß  
Steuerberaterin

Friedrich Wamsler  
Steuerberater  
Partner